

Audience publique du 20 septembre 2006

Recours formé par

Monsieur ..., ...

contre

une décision du **directeur de l'administration des
Contributions directes**

en matière de remise d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 20162 du rôle, déposée le 26 juillet 2005 au greffe du tribunal administratif par Maître Henri FRANK, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., sans profession, demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 mai 2005 (n° GR 7.04 du rôle) portant rejet de sa demande de remise gracieuse de la retenue d'impôt sur l'allocation de départ transactionnelle par lui perçue en 2002;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 décembre 2005;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 13 janvier 2006 par Maître Henri FRANK pour compte de Monsieur ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Henri FRANK et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

Ayant été engagé suivant contrat de travail du 15 mars 1991 par la société anonyme C. Luxembourg, Monsieur ..., préqualifié, assumait en sa qualité d'employé également les fonctions de délégué du personnel et de membre du comité mixte lorsque son employeur lui notifia, par lettre du 10 juin 2002, sa mise à pied et déposa le 21 juin 2002 une requête devant le tribunal de travail de Luxembourg pour voir dire cette mise à pied justifiée et prononcer la résiliation du contrat de travail de Monsieur ... pour faute grave. De son côté, ce dernier déposa le 12 août 2002 une requête devant le tribunal de travail de Luxembourg tendant à voir ordonner sa réintégration immédiate.

En date du 20 novembre 2002, la société C. LUXEMBOURG et Monsieur ... conclurent une convention transactionnelle pour mettre fin à leur litige concernant le licenciement de Monsieur ... suivant laquelle son contrat de travail fut résilié avec effet au 15 novembre 2002 et il démissionna à la même date de ses fonctions de délégué du personnel et de membre du comité mixte. En contrepartie, la société C. LUXEMBOURG s'engagea à verser à Monsieur ... une indemnité transactionnelle de 270.437,22 € à titre de solde de tout compte, les salaires touchés jusqu'au 15 novembre 2002 lui restant également acquis. Cette convention stipula encore que *« les parties n'ont plus de revendications l'une envers l'autre à l'exception du litige qui est actuellement pendante (sic) devant la Cour d'Appel concernant la prime de l'années (sic) 2000 »*.

Après avoir prélevé sur cette indemnité transactionnelle le montant de 104.761 € à titre de retenue à la source, la société C. LUXEMBOURG versa à Monsieur ... seulement la somme de 114.440,48 € en retenant encore le montant de 51.235,74 au motif tiré du remboursement d'un emprunt contracté par Monsieur

Dans le cadre de la fixation de l'impôt sur le revenu redû par Monsieur ... au titre de l'année 2002 par bulletin du 29 décembre 2004, le bureau d'imposition compétent qualifia l'indemnité transactionnelle de revenu exceptionnel soumis à un taux d'impôt réduit, de manière que l'impôt sur le revenu y relatif ne s'éleva qu'à 60.125 € et que Monsieur ... bénéficia d'un remboursement d'impôt sur le revenu de 46.683,10 € en date du 21 janvier 2005.

Suivant lettre du 12 janvier 2004, Monsieur ... sollicite auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », une demande de remise gracieuse de l'impôt prélevé sur son indemnité transactionnelle, demande qui fut réitérée par courriers des 28 juillet 2004 et 26 avril 2005.

Par décision du 3 mai 2005 (n° GR 7.04 du rôle), le directeur rejeta cette demande de remise gracieuse aux motifs énoncés comme suit :

« Considérant que d'après le paragraphe 131 AO une remise gracieuse n'est envisageable que dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;

Considérant que la demande tend à la dispense de la retenue à la source sur salaires par l'employeur sur le paiement en 2002 d'une allocation de départ transactionnelle au motif qu'il n'aurait pas trouvé ultérieurement une embauche sérieuse ;

Considérant que l'ancien employeur a opéré une retenue à la source d'un montant de 104.761 Euros conformément à l'article 136 L.I.R. sur l'allocation en question ;

Considérant qu'en application des articles 131 (3) et 132 (1) L.I.R., le bureau d'imposition compétent a imposé cette allocation à la suite comme revenu extraordinaire pour un montant de 61.628,13 Euros et ceci a généré un remboursement en date du 21 janvier 2005 de la somme de 46.683,10 Euros d'un excédent de retenue sur salaires à la source ;

Considérant donc qu'une rigueur objective ne saurait dans le présent cas être admise ;

Considérant qu'une remise pour rigueur subjective n'est justifiée que si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables ;

Considérant que telle rigueur excessive incompatible avec le principe d'équité au sens du paragraphe 131 AO ne saurait se dégager des motifs invoqués ;

Considérant pour le surplus que la retenue des impôts dus sur l'allocation de départ transactionnelle n'est pas de nature à obérer outre mesure la situation financière du requérant d'autant plus qu'il a profité du paiement de cette allocation par son ancien employeur ;

Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ».

Par requête déposée le 26 juillet 2005, Monsieur ... a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de cette décision directoriale du 3 mai 2005.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur portant rejet d'une demande de remise gracieuse d'impôt. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation, lequel est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Le recours subsidiaire en annulation est en conséquence irrecevable.

A l'appui de son recours, le demandeur déclare ne pas contester le principe de légalité de l'impôt respectivement l'obligation de payer ses impôts, mais il fait valoir que l'imposition mise à sa charge constituerait une iniquité objective qui « *est au demeurant étroitement liée à l'existence d'une iniquité subjective dans le chef du contribuable* ». Il expose que depuis la signature de la convention transactionnelle il aurait recherché activement, mais sans succès un nouvel emploi sur la place financière, ainsi qu'en témoigneraient ses nombreuses lettres de candidatures, et qu'à défaut d'avoir trouvé un emploi salarié il aurait même tenté de fonder sa propre entité financière, entreprise qui aurait cependant échoué du fait des exigences drastiques de fond et de forme prescrites par la législation sur le secteur financier. Le demandeur ajoute que la signature de la convention transactionnelle aurait par ailleurs eu l'effet « *pernicieux en l'espèce* » de le priver de toute indemnité de chômage et que son employeur refuserait toujours de lui verser la somme de 51.235,74 €. Le demandeur estime que ces éléments aboutiraient à une situation inique du simple fait du prélèvement de 61.628,13 € au titre de l'imposition sur le revenu de cette recette extraordinaire et que cette retenue serait de nature à compromettre son existence économique et de le priver de moyens de subsistance indispensables, de manière qu'elle

devrait être qualifiée de rigueur tant objective et subjective. Le demandeur argue enfin que la retenue en cause constituerait une atteinte au droit de propriété en ce qu'elle aurait dépassé 50% du montant du revenu en question.

Le demandeur fait valoir en termes de réplique que l'existence d'une rigueur subjective s'apprécierait au jour où le tribunal statue et qu'il résulterait d'une interprétation *a contrario* de la jurisprudence existante qu'une rigueur subjective pourrait être admise dans le chef d'un homme d'une cinquantaine d'années qui resterait sans emploi malgré des diligences afférentes. Il soutient encore que la retenue d'impôt aurait été opérée manifestement sur une mauvaise base d'imposition en ce que le bureau d'imposition aurait pris en compte le montant de 165.676,22 € pour le calcul de la retenue, tandis qu'il n'aurait effectivement perçu que 114.591,22 €.

Le paragraphe 131 AO dispose ce qui suit : « *Sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'administration des Contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable. Sa décision est susceptible d'un recours au tribunal administratif, qui statuera au fond* ».

Une remise gracieuse n'est envisageable que si, soit objectivement *ratione materiae*, soit subjectivement *ratione personae* dans le chef du contribuable concerné, la perception de l'impôt apparaît comme constituant une rigueur incompatible avec le principe d'équité (trib. adm. 5 mars 1997, n° 9220 du rôle, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 265). Une demande de remise gracieuse s'analyse exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte ainsi aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette (trib. adm. 27 octobre 1999, n° 11196 du rôle, confirmé par Cour adm. 30 mars 2000, n° 11703C du rôle, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 265).

Une rigueur objective peut résulter d'une fausse application de la loi fiscale ayant entraîné au détriment du contribuable la fixation d'un montant d'impôt trop élevé (cf. C.E. 4 août 1962, Schaaff, n° 5805 du rôle; 10 juillet 1981, Schaack-Floener, n° 6852 du rôle). Elle se conçoit en effet en une iniquité de l'imposition en elle-même, tout comme elle peut résulter des délais et effets de la procédure d'imposition (cf. trib. adm. 6 février 2002, n° 13346 du rôle, confirmé par Cour adm. 11 juin 2002, n° 14725C du rôle, V° Impôts, n° 269). La décision sur l'existence d'une rigueur objective doit tendre à aboutir à la solution que le législateur aurait prise s'il avait eu à réglementer la situation.

Or, en l'espèce, concernant la rigueur objective avancée par le demandeur, il échet de constater à partir du bulletin d'impôt du 29 décembre 2004 que le bureau d'imposition a qualifié l'indemnité transactionnelle en cause de revenu extraordinaire à hauteur de 263.706,21 € et que l'impôt sur ce revenu extraordinaire au semi-taux global s'élève à 60.125 €. S'il est vrai que le demandeur n'a perçu jusque lors en fait de son employeur que 114.591,22 € au lieu de 165.676,22 € au titre de cette indemnité, la somme manquante représente une retenue faite par l'ancien employeur du demandeur en raison du remboursement d'un emprunt contracté par le demandeur et ce chef de retenue est fondé sur les seules relations entre ce dernier et son ancien employeur et ne saurait partant influencer sur la base d'imposition constituée par l'indemnité transactionnelle et sur le montant de retenue ou d'impôt sur le revenu redû de ce chef. Dans la mesure où la retenue initiale de 104.761 € a été imputée sur la cote d'impôt sur le revenu pour l'année 2002 finalement réduite par le demandeur et où l'imposition définitive a abouti à un remboursement de 46.683,10 € en

faveur du demandeur, aucune rigueur objective ne se dégage des éléments en cause. Les affirmations du demandeur quant à la prise en compte d'une base d'imposition erronée et au non-respect du droit de propriété s'analysent en substance en une contestation de la légalité de l'imposition faite qui ne saurait être prise en compte dans le cadre d'une demande de remise gracieuse.

Concernant la rigueur subjective, une remise gracieuse n'est justifiée que si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables (trib. adm. 12 janvier 2000, n° 10661 du rôle, confirmé par Cour adm. 16 mai 2000, n° 11844C du rôle, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 266).

Force est de constater en l'espèce que l'impôt sur le revenu finalement redû par le demandeur suite au bulletin d'impôt du 29 décembre 2004 et au remboursement du 21 janvier 2005 a été en fait prélevé intégralement sous forme de retenues sur traitements et salaires durant l'année 2002, soit presque quatre années avant la date à laquelle l'existence d'une rigueur est à apprécier, à savoir celle du présent jugement.

Or, le paragraphe 131 AO, en posant que c'est « *la perception d'un impôt* » qui doit être à l'origine d'une rigueur incompatible avec l'équité, présuppose que soit le paiement de l'impôt en cause ait eu lieu dans un passé suffisamment rapproché pour pouvoir induire un rapport de cause à effet avec la situation actuelle du contribuable, soit que l'échéance de paiement imminente d'un certain impôt risque d'entraîner cette situation.

Ainsi, l'impôt prélevé à la source durant l'année 2002, avant ou juste après le licenciement du demandeur, ne peut pas être considéré comme se trouvant à la base de la situation économique précaire actuelle avancée par le demandeur, laquelle trouve son origine plutôt dans l'impossibilité révélée dans le temps de retrouver un autre emploi ou de se constituer une nouvelle source de ressources, ainsi que dans le litige subsistant avec son ancien employeur concernant le bien-fondé de la retenue par celui-ci au titre de remboursement d'un emprunt d'un montant proche de celui de l'impôt en cause.

Dans ces circonstances, le demandeur n'a pas rapporté à suffisance de droit la preuve d'une rigueur subjective dans son chef du fait du paiement de l'impôt sur le revenu de l'année 2002.

Dans la mesure où il se dégage des développements ci-avant que le demandeur n'a pas établi l'existence d'une rigueur objective ou subjective du fait du paiement de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002 par lui redû, la décision directoriale se trouve justifiée à suffisance de fait et de droit et le recours sous analyse est à rejeter comme n'étant pas fondé.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit le recours principal en réformation en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable,

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

Mme GILLARDIN, juge,

et lu à l'audience publique du 20 septembre 2006 par le premier juge en présence de
M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

SCHROEDER